

Zneužití (daňového) práva



vybrané (obecné) poznámky



Jazykový význam

- Zneužití = využití (použití) ke špatnému účelu
 - Anglicky: *Abuse* (=use wrongly)
 - *to use something for the wrong purpose in a way that is harmful or morally wrong* (Cambridge Dictionary)
 - 1) a corrupt practice or custom
 - 2) improper or excessive use or treatment
 - Synonyms: brutalize, ill-treat, ill-use, mishandle, misuse
 - Německy: *Missbrauch*
 - *übermäßiger Gebrauch; Abusus* (duden.de)
- Ottův slovník naučný:
 - *Abusus* (lat.) znamená vůbec nadužívání, zlořád, užívání nepřislušné, užívání zlé
 - zejména pak v ohledu **právním**: zneužívání zákonného předpisu proti zřejmému úmyslu zákonodárcovu následkem nechvalného zvyku.

Na kontinentu poprvé ve Francii

- V kontinentální právní kultuře poprvé ve francouzské judikatuře (II. pol. 19. stol.)
 - E. L.Josserand (1939)
 - Subjektivní stránka zneužití = právní postavení využíváno se subjektivně zavrženíhodným úmyslem
 - Objektivní stránka zneužití = nezávisí na psychologické stránce a uskutečňuje se při využívání právního postavení v rozporu se svým účelem



Německo převzalo

- Recipoval zejména W. Siebert (1934)
- Právní kategorie nepřipustného výkonu práva spadá do oblasti dobré víry (*Treu und Glauben*)
 - Zatímco ve Francii do systému deliktního práva

System pravidel X systém principů

- Alexy, Dworkin: pravidla X principy
- Pohled na daňové právo jako na pouze systém pravidel
 - ukazuje se jako obtížně udržitelný
 - nelze vytvořit bez mezer => umožňuje manipulaci ze strany subjektů
- Odpověď: daňové právo jako systém principů (zásad)
 - Anti-abuse rule: umožňuje správním orgánům „překonat“ úzký jazykový výklad
 - pokud subjekt koná v rozporu s úmyslem zákona s cílem snížit daňovou zátěž (jakkoli v souladu s textem zákona)

Pozor na zachování právní jistoty a zákonnosti



- Důraz na principy a nikoli na pravidla
 - Vede k riziku snížení právní jistoty daňových poplatníků
 - Vede k jednostrannému zvýhodnění státu, když jeho úředníci mají vyšší míru diskrece

V common-law již dříve obdobně

- Vytvořeny judikaturou:
 - Substance over form doctrine
 - Sham transaction doctrine
- Anti-abuse rules
 - Bývají naproti tomu přímo v zákonných předpisech (tedy nikoli pouze judikaturně)
 - => namísto pravidel principy
 - samotná pravidla nemohou zabránit zneužití
 - Postačí málo principů, na rozdíl od velkého množství pravidel (zjednodušení?)

Diskutabilní vlastnosti Anti-avoidance rules



- 1) jsou jednosměrné: umožňují pouze úřadům ignorovat pravidla, poplatníci jsou vázáni
- 2) jsou odvislé od stavu mysli poplatníka



Česká právní teorie

- Knapp V., Teorie práva, 1. vyd., C. H. Beck, Praha 1995, 184:
 - *zneužitím práva je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného*



PULKRÁBEK, Zdeněk. Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem (2007)

- úplně by zákonodárce zneužití práva zabránil, kdyby každou normu formuloval se zřetelem ke všem konkrétním okolnostem, které mohou v životě nastat
 - Takovou situaci si lze jen těžko představit
 - “právo není matematika” (NSS „Potapěči”)

GERLOCH, Aleš. Teorie práva (2009)



- zajímavé je, že udělení postihu za jednání *in fraudem legis* Gerloch připouští pouze v soukromoprávních vztazích, kde se z hlediska subjektivního práva označuje jako zneužití práva.
- Ve veřejnoprávních vztazích může být udělen postih pouze za jednání *contra legem*.

TICHÝ, Luboš, Zneužití práva - základní kategorie, 2016

- Většina relevantních judikátů kvalifikuje jako zneužití práva takové jednání při jeho výkonu, které je v rozporu s dobrými mravy
- Pozoruhodná jsou rozhodnutí dovozující, že zneužití práva je takové jednání, které zneužívá postavení či jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu právní normy



Subjektivní x objektivní právo

- *Abuse of right*: zneužití subjektivního práva
 - = úmyslný výkon existujícího oprávnění v rozporu s jeho účelem
- *Abuse of law*: zneužití objektivního práva
 - Zejména zneužití uvážení orgánem veřejné moci, které znamená výkon existující pravomoci při překročení mezí uvážení

Zneužití práva si lze v zásadě dopustit:



- A) právním jednáním (soukromé osoby)
- B) správním nebo legislativním aktem, soudním rozhodnutím (osoby veřejného práva)



Zákaz zneužití

- A) výslovný (explicitní)
- B) nevýslovný (implicitní)
- EU: Zákaz zneužití práva EU jako obecný právní princip
 - Dovozen nikoli z psaného práva, nýbrž z judikatury SDEU
- Občanský zákoník obsahuje výslovný zákaz:
 - § 8 OZ: „Zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany.“



Soukromé právo

- Zde má fenomén zneužití práva nejvýznamnější výskyt
- Právě v této oblasti byl tento pojem „objeven“



Veřejné právo

- obsažen v kategorii správního či veřejnoprávního jednání v rozporu s uvážením
- O zneužití uvážení (neboli o rozhodovací zvlí) jde v nejvýznamnějších případech vad uvážení



Evropská unie

- Pojem zneužití poprvé ve věci van Binsbergen (C- 33/74)
- Judikatura SDEU rozlišuje:
 - A) zneužití subjektivního práva (*abus de droit*, v horizontálním vztahu s jinou soukromou osobou)
 - C-44/93 Pafitis, C-367/96 Kefalas, C-373/97 Diamantis (vztah bývalých akcionářů ke společnosti)
 - B) zneužití objektivního práva (*abuse of law*)
 - = takový způsob, který znamená přemrštěný či pochybný výkon objektivního práva
 - C-110/99 Emsland-Stärke, C-252/02 Halifax:
 - a) nesplnění všech požadavků stanovených textem právní normy
 - B) jednání, jehož následek je v rozporu s účelem právní normy - zmaření účelu
 - C) zneužívající vytvoření umělé situace
 - V této relativně široké koncepci obsaženo i obcházení zákona



Emsland – Stärke (C-110/99)

- Poprvé definován test zneužití. Dva druhy podmínek:
 - I. Kombinace objektivních okolností, při nichž přes formální splnění podmínek daných komunitárním právem nedošlo k dosažení cíle těchto norem
 - II. Subjektivní prvek jako záměr získat výhodu z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro jejich dosažení



Halifax (C-255/02)

- Platí prakticky za synonymum zneužití práva
- Převratné: SDEU aplikoval dvousložkový test zneužití užitý v případě *Emsland-Stärke* v daňové oblasti
 - Velký vliv stanoviska GA M. P. Madury
- SDEU potvrdil aplikovatelnost principu zneužití na oblast DPH
 - soud však zdůraznil že princip zneužití nezakazuje podnikatelům daňové plánování



Italservice (C-425/06)

- Společnosti Italservice a IFIM (IFIM Leasing Sas) pomocí série transakcí snížily svou povinnost k DPH
- Musí být daňový motiv jediným, či hlavním cílem? Stačí, když ke hlavním.

Cadbury Schweppes (C-196/04)

- Soud zkoumal slučitelnost právních předpisů Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku týkajících se „ovládaných zahraničních společností“ s pravidly Smlouvy o Evropských společenstvích týkajícími se svobody pohybu:
 - představují diskriminaci nebo omezení svobody pohybu?
 - mohou být odůvodněny bojem proti daňovým únikům?
- Cadbury Schweppes: „čistě vykonstruované operace“
 - Vers. Halifax: „hlavním účelem operací bylo získat daňové zvýhodnění“

EU princip zákazu zneužití práva – existuje?

- Ke vzniku obecného principu vůbec nedošlo, neboť:
 - SDEU neuznal jeho existenci
 - Ale (Fuksová, 2013): existence byl potvrzena v Halifax, Kofoed
 - Princip není společný všem členským státům
 - Ale (Tryzna, 2010): Soudní dvůr může uznat za obecný princip evropského práva i takový, který není uznáván ve všech členských státech
 - Nemá jednoznačný význam, který by mu SDEU přiřknul
 - Ale (Fuksová, 2013): ovšem jeho hlavní prvky již určeny jsou, stejně jako postup při identifikaci principu
 - Judikatura SDEU není v otázce zneužití práva konzistentní
 - Ale (Piantavigna, 2010): to nezabraňuje jeho vzniku, jelikož evropské právo je otevřený systém který se v čase mění

Obecný nebo pouze interpretační princip?

- Spíše se jedná o obecný princip (Fuksová, 2013)
 - GA Maduro v Halifax:
 - *(62) jsem tedy toho názoru, že tato nauka zneužití funguje jako zásada, kterou se řídí výklad práva Společenství, jak uvedla Komise ve svých písemných vyjádřeních*
 - *(64) podle mého názoru se lze jednoznačně domnívat, že z této judikatury jasně vyplývá obecná právní zásada společenství*
 - (ENGSIG SORENSEN, 2011):
 - slouží k vyplňování mezer v právu
 - mnohé legislativní akty společenství ho mají zahrnuty ve svém znění
 - Již existující právní normy jsou jím poměřovány

Zakotvení principu zákazu zneužití v českém daňovém právu

- vytyčování ponecháno na judikatuře
 - „Potapěči“ (1 Afs 107/2004, 10.11.2005)
 - Odpočitatelné dary do občanského sdružení, kde členy byli rodinní příslušníci a příbuzní
 - právní řád musí být vykládán s respektem k hodnotám, které prosazuje (nikoli hodnotová neutralita)
 - Odporující principu „rozumného uspořádání společenských vztahů“
- Institut zneužití práva se do české daňové judikatury zejména dostal po vydání rozhodnutí SDEU ve věci Halifax
- Zákaz zneužití práva v oblasti daňově-právní
 - postihuje se jednání daňových subjektů, které postupují s cílem snížit svou daňovou povinnost takovým způsobem, který není v rozporu s (zejména) čistě jazykovým výkladem právní normy, ale protiví se smyslu takové právní úpravy



Od roku 2019 v daňovém řádu

Od 1.4.2019, § 8/4 daňového řádu:

- *Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*

Smysl a účel daňově právních norem?



- Vybrat daně v maximální výši?
- Vybrat daně ve „správné“ výši?
- Vybrat „spravedlivé“ daně?
- Prostřednictvím daní provádět určitou regulaci chování lidí?

Pozor na zneužití zákazu zneužití (zneužití uvážení)

- takovýto způsob soudcovského nalézání práva je třeba legitimizovat propracovanou argumentací a kvalitním právním rozbořem
- Prostor pro uvážení (úřadů i soudů) je obvykle široký, zejména pak v právu daňovém
 - Přesto je potřeba uvažovat i o tom, zda úřad (nebo i soud) zákaz zneužití nezneužil
 - Klíčová je zřejmě otázka určení smyslu a účelu právní úpravy, které právě legitimizují obsah diskrece v oblasti zákazu zneužití práva



Děkuji Vám za pozornost!

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce
www.landgraf.cz